

An das
Bundesministerium der Finanzen
Steuerabteilung (Abteilung IV)
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

[ausschließlich per E-Mail](#)

Düsseldorf, 10.07.2026

703/562

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE19353203

Mitunternehmerfiktion beim Vorbehaltsnießbrauch an Anteilen an Mitunternehmerschaften

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Übertragung eines gewerblichen Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs ist ein zentrales Instrument der vorweggenommenen Unternehmensnachfolge. Sie ermöglicht den Übergang der Unternehmenssubstanz auf den Erwerber und sichert zugleich die Versorgung des Übertragenden über laufende Erträge. Die steuerliche Beurteilung solcher Gestaltungen ist jedoch von Unsicherheit geprägt und hängt an einer bislang nicht abschließend geklärten Frage: *Können Erwerber und Vorbehaltsnießbraucher zeitgleich Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft sein ("doppelte Mitunternehmerschaft")?* In der Beratungspraxis wird diese Frage – wohl im Einklang mit der Finanzverwaltung – bislang überwiegend bejaht.

Der BFH hat diese Rechtsfrage bisher offengelassen. Gleichwohl ergibt sich nicht zuletzt aufgrund der aktuellen restriktiven Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 20.03.2025 – IV R 12/21, und BFH, Urteil vom 02.07.2025 – IV R 36/22) eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Diese bleibt jedoch nicht auf die laufende Ertragsbesteuerung beschränkt, sondern betrifft auch die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG sowie die erbschaftsteuerlichen Regelungen der §§ 13a, 13b ErbStG. Ebenfalls nicht abschließend geklärt ist die steuerliche Behandlung der entgeltlichen Ablösung sowie des unentgeltlichen Verzichts auf einen entsprechenden Nießbrauch.

Vor diesem Hintergrund regen wir eine punktuelle gesetzliche Neuregelung an, die etablierte Nachfolgegestaltungen absichert und dabei ohne Systemwechsel innerhalb der bewährten Systematik der Mitunternehmerbesteuerung bleibt:

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/4 zum Schreiben vom 10.07.2026 an das BMF

Um Rechtssicherheit herzustellen und (vorweggenommene) Unternehmensnachfolgen in einem ohnehin schwierigen wirtschaftlichen Umfeld zu fördern, regen wir an, gesetzlich zu regeln, dass der Vorbehaltsnießbraucher eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft als Mitunternehmer der entsprechenden Mitunternehmerschaft gilt. Damit soll an der bislang gelebten Beratungs- und Verwaltungspraxis festgehalten und diese gesetzlich abgesichert werden. Diese Fiktion einer Mitunternehmerstellung gilt für die Dauer des Nießbrauchs und nur sofern der Erwerber des mit dem Nießbrauch belasteten Anteils selbst Mitunternehmer wird. Die Fiktion hinsichtlich des Mitunternehmerstatus sollte dabei weit verstanden werden, um die bestehende Systematik der zweistufigen Gewinnermittlung nach § 15 EStG umfassend auf den fiktiven Mitunternehmer anzuwenden. Hinsichtlich der Ergebniszurechnung sollte sich die steuerliche Fiktion an der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Nießbrauchs orientieren.

Der vorliegende Vorschlag setzt nicht bei einer weiteren Auslegung der Kriterien der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos an, sondern präferiert eine eigenständige Regelung für die Zurechnung des Ergebnisses innerhalb des bestehenden und bewährten Systems der Mitunternehmerbesteuerung. Der Nießbraucher wird statusbezogen als Mitunternehmer der bestehenden Mitunternehmerschaft behandelt; zugleich bleibt die Ergebniszurechnung auf das beschränkt, was ihm nach Maßgabe des Nießbrauchs zivilrechtlich zusteht. Dadurch wird die zivilrechtliche Aufspaltung zwischen Substanzinhaberschaft des Gesellschafters (Erwerber des mit dem Nießbrauch belasteten Anteils) und Ertragsberechtigung des Nießbrauchers steuerlich nachvollzogen, ohne eine neue Gesellschafts- und/oder Feststellungsebene zu schaffen. Dies führt zu einer konsistenten, sich in das System der Besteuerung der Mitunternehmerschaften einfügenden, steuerlichen Behandlung des Nießbrauchs an Anteilen an Mitunternehmerschaften. Folgefragen, beispielsweise im Hinblick auf etwaiges Sonderbetriebsvermögen oder die Verlustverrechnung nach § 15a EStG, müssen nicht neu geregelt, sondern können ausgehend von der bestehenden Systematik gelöst werden:

- **Ebene der Gesellschaft/Gesamthand:**

Die Gewinnermittlung auf der ersten Stufe bleibt unverändert. Die Gesellschaft erzielt weiterhin ihren Gesamthandsgewinn; Gewerbesteuerschuldnerin bleibt die Gesellschaft. Es entsteht kein neues Feststellungssubjekt, wie beispielsweise im Fall der Unterbeteiligung oder der atypisch stillen Gesellschaft. Die Berücksichtigung des zivilrechtlich vereinbarten Nießbrauchs erfolgt erst auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe durch entsprechende Ab- und Zurechnungen.

- **Ebene des (neuen) Gesellschafters:**

Der Gesellschafter (Erwerber des mit dem Nießbrauch belasteten Anteils) wird Mitunternehmer. Ihm verbleiben – zumindest bei Ausgestaltung des Nießbrauchs entsprechend dem gesetzlichen Leitbild – insbesondere stille Reserven, Substanzgewinne, thesaurierte Gewinnanteile und Verlustanteile,

Seite 3/4 zum Schreiben vom 10.07.2026 an das BMF

soweit der Nießbrauch diese nicht erfasst. Soweit § 6 Abs. 3 EStG voraussetzt, dass der Übertragende seine bisherige Mitunternehmerstellung vollständig aufgibt, müsste ergänzend eine gesetzliche Fiktion kodifiziert werden, dass der vorbehaltene Nießbrauch der Buchwertfortführung nicht entgegensteht (vgl. u.a. BFH, Urteil vom 29.01.2025, X R 35/19). Auch § 15a EStG findet weiterhin beim Gesellschafter (Erwerber) Anwendung; eine Verlustzurechnung an den Nießbraucher findet regelmäßig aufgrund der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Nießbrauchs nicht statt. Der dem Nießbraucher zugerechnete Gewinnanteil mindert das Kapitalkonto des Gesellschafters wie eine Entnahme. Damit ist eine konsistente Besteuerung auch vor dem Hintergrund des § 15a EStG sichergestellt.

- **Ebene des Nießbrauchers:**

Der Nießbraucher wird für die Dauer des Nießbrauchs als Mitunternehmer behandelt. Ihm wird der laufende entnahmefähige Gewinnanteil phasengleich zugerechnet, soweit er ihm nach dem Nießbrauch zusteht. Die Zurechnung erfolgt auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und phasengleich mit der Gewinnentstehung. Sie wirkt technisch wie eine Ab- und Zurechnung innerhalb der Feststellung, stellt aber keine Sonderbetriebsausgabe oder Sonderbetriebseinnahme aus einer Leistungsbeziehung dar, sondern ist Folge der dinglichen Ertragsberechtigung. Die steuerliche Zurechnung folgt der tatsächlichen Aufteilung, ein Auseinanderfallen zwischen Steuerpflichtigem und wirtschaftlich Begünstigtem ("Dry Income") wird vermieden.

- **Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen:**

Die weite Statusfiktion führt dazu, dass schuldrechtliche Beziehungen des Nießbrauchers zur Gesellschaft steuersystematisch wie bei anderen Mitunternehmern behandelt werden. Überlässt der Nießbraucher der Gesellschaft Wirtschaftsgüter oder erbringt er Leistungen, greifen die allgemeinen Regeln zu Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen. Dadurch wird vermieden, dass laufende Gewinnanteile gewerblich, daneben bestehende Leistungsbeziehungen aber entgegen der üblichen Systematik als privat qualifiziert werden.

- **Gewerbsteuer und § 35 EStG:**

Die Gewerbesteuer mindert wirtschaftlich den entnahmefähigen Gewinn. Deshalb sollte auch der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag demjenigen zugeordnet werden, dem der entsprechende Gewinnanteil zugerechnet wird. Für § 35 EStG bedarf es daher einer ausdrücklichen Anordnung – systematisch durch eine Ergänzung des § 35 EStG selbst, dass die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags die durch die Fiktion veränderte Gewinnzurechnung abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel berücksichtigt.

Seite 4/4 zum Schreiben vom 10.07.2026 an das BMF

- **Beendigung des Nießbrauchs:**

Die entgeltliche Ablösung sollte rechtssicher dem Mitunternehmerregime zugeordnet werden, Veräußerungsgewinne also entsprechend den Regelungen des § 16 EStG behandelt werden. Der unentgeltliche Verzicht wird aufgrund der Fiktion erbschaftsteuerlich als Übertragung eines Mitunternehmeranteils behandelt. Dabei handelt es sich nicht um eine zusätzliche Begünstigung, sondern vielmehr um eine symmetrische Berücksichtigung der beim ursprünglichen Erwerb geminderten Bereicherung.

- Technisch sollte die Statusfiktion in § 15 EStG verankert, die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags durch eine Ergänzung in § 35 EStG geregelt und eine Übergangsregelung in § 52 EStG aufgenommen werden. Die vorgeschlagene Regelung ist bewusst auf den Vorbehaltsnießbrauch begrenzt. Erfasst werden sollen Fälle des Vorbehaltsnießbrauchs im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils, sofern der Erwerber selbst Mitunternehmer wird. Nicht erfasst werden sollen Vollrechtsvorbehalte, bei denen der Erwerber mangels eigener Mitunternehmerinitiative nicht Mitunternehmer wird, sowie reine Fälle des Zuwendungsnießbrauchs ohne Anteilsübertragung oder bloße schuldrechtliche Nutzungsrechte. Der Quotennießbrauch ist als Sonderfall des Vorbehaltsnießbrauchs demgegenüber von der Regelung umfasst.

Die gesetzliche Änderung würde Rechtssicherheit für Nachfolgegestaltungen schaffen, die laufende Besteuerung konsistent an der wirtschaftlichen Ertragsberechtigung ausrichten und Folgefragen innerhalb des bestehenden Systems der Mitunternehmerbesteuerung lösen. Damit würde der Bedarf an verbindlichen Auskünften und streitanfälligen Vertragsgestaltungen reduziert. Anwendung sollte die Regelung grundsätzlich auf neue Übertragungen finden, für Altfälle regen wir an, die Möglichkeit vorzusehen, unwiderruflich ins neue Regime zu wechseln.

Im Ergebnis würde die vorgeschlagene Fiktion die bereits gelebte Beratungs- und Verwaltungspraxis gesetzlich festschreiben und damit wohl ohne Auswirkungen auf gewählte Strukturen und Steueraufkommen bleiben. Zudem sollte auch eine Anschlussfähigkeit an die Regelungen zur Option nach § 1a KStG gegeben sein.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser
(N.Y.U.),

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax